

T.C.
GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
Gümrükler Genel Müdürlüğü

Sayı :85593407/641.04

Konu :İptal kararı

08.07.2015 / 9133754
DAĞITIM YERLERİNE

Bakanlığımıza 01.07.2015 tarihinde tebliğ edilen, örneği ekli Danıştay 7. Dairenin 25.05.2015 tarihli ve E:2013/178, K:2015/2990 sayılı kararında, "... 31.3.2012 gün ve [28250](#) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 13'üncü maddesiyle Gümrük Yönetmeliğinin [386'ncı](#) maddesine 6'ncı fıkra olarak eklenen düzenlemenin iptaline..." karar verilmiştir.

Bilgi ve gereğini rica ederim.

Mustafa GÜMÜŞ
Bakan a.
Genel Müdür Yardımcısı

EK: Karar örneği

T.C
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2013/178

Karar No : 2015/2990

Davacı : Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı
Atatürk Havalimanı Genel Yönetim Binası
Yeşilköy/İSTANBUL

Vekilleri : Av. Mustafa YILDIRIM – Av. Gökhan AYDAR
(Aynı adreste)

Davalı : Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ANKARA

Vekilleri : Av. Fatih BAYRAKLI
(Aynı Adreste)

Davanın Özeti : 31.2.2012 gün ve 28250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 13'üncü maddesiyle Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesinde 6'ncı fıkra olarak eklenen düzenlemenin, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23'üncü maddesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetinin, eşyanın satış bedeli olduğu, satış bedelinin de Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiile ödenen veya ödenecek fiyat olduğu; 25'inci maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin tespiti için öngörülen kıymet yöntemlerinin sırayla uygulanacağı ; 26'ncı maddesinde, Gümrük İdaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem ve keyfi veya fiktif kıymetlerin gümrük kıymetinin belirlenmesinde esas alınmayacağı hükümlerine yer verildiği; davaya konu yönetmelik hükmünün anılan maddelere aykırı olduğu ; anılan Kanununun 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrası ile 31'inci maddesi hükümlerinin davalı idareye gümrük kıymeti ile ilgili düzenleme yapma yetkisi vermediği; yurt içinde yapılan finansal kiralama

işlemlerinde, kiralama süresi sonunda malın kiracıya bedelsiz veya sembolik bir bedelle devri halinde katma değer vergisinin bu miktar üzerinden hesaplandığı halde aynı yolla gerçekleştirilen bir ithalatta sözü geçen bedel dışında hayali bir tutara göre vergilendirmeye gidilmesinin Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olduğu ; Türk Muhasebe Standartlarının, havayolu sektörü için uygulanmasının mümkün bulunmadığı; zira, anılan sektörde her bir uçağın değil, tüm uçak filosunun, nakit üreten bir birim olarak değerlendirildiği; sözü geçen standartların uygulanması halinde, farklı şirketler için aynı marka bir uçağın , farklı filo büyüklüklerine göre farklı tutarlarda vergilendirilebileceğinin kabulü gerekir ki, bunun vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Finansal kiralama kapsamında geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenilmesi halinde, eşya satışı söz konusu olmadığından, gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemi ile diğer yöntemlere göre belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle son yöntemle göre belirlenmesinin gerektiği; Gümrük Yönetmeliğinin 44'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, gümrük kıymetinin belirlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine başvurulması gerektiği takdirde ek-9 hükümlerinin uygulanması gerektiğinin belirtildiği; bu kapsamda, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından onaylanarak Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturduğu; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'inci maddesinin 9'uncu fıkrasının (e) bendinin, 5911 sayılı Kanunun 37'inci maddesiyle değişik şekilde, 1.7.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksam ve parçalarının gümrük vergilerinden muaf olduğunun hükme bağlandığı; düzenlemenin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek, davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Murat ASİLTÜRK'ün Düşüncesi: Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'üncü maddesinin 3'üncü Fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle kamu gücüne dayalı tahsil edilen bütün yükümlüklerin yasayla düzenlenmesi zorunluluğu getirilerek anayasal güvenceye alınmıştır. Anılan maddede karşılığını bulan "verginin yasallığı ilkesi" olarak tanımlanan ilke gereği vergiler ancak yasama organının yetkisi dâhilinde konulabilir, değiştirilebilir ya da kaldırılabilir. Bu ilkenin vergi hukuku açısından en önemli sonuçlarından biri verginin belirgin olması ilkesi diğeri ise kıyas yasağıdır. Verginin belirgin olması ilkesi gereğinin bir sonucu olarak vergi yasalarında; verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olayın mutlaka yer alması gerekmektedir. Kanuna göre daha alt düzeyde yer alan idari düzenlemelerde, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak düzenleme yetkisi kullanılabilir ise de bu yetkinin, mükellefler aleyhine yasaların uygulanmasının daraltılması veya genişletilmesi ya da verginin yasallığı ilkesi gereğince vergi konulması sonucunu doğuracak bir nitelik taşımasına olanak bulunmamaktadır. Yasada yer almayan ancak nitelikleri ve koşulları ile üzerinden vergi alınacak ekonomik değere benzeyen bir değer üzerinden vergi alınması halinde kıyas yoluyla vergi alınmış olunacaktır ki bu da verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesi anlamına gelecektir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24'üncü maddesinden açıkça görüleceği üzere, gerçekleştirilen bir ithalatta ödenmesi gereken gümrük vergisinin konusu, bir başka deyişle, ithal eşyasının gümrük kıymeti, satış bedeli, satış bedeli ise, Türkiye' ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Davada iptali istenilen Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesine 6'ncı fıkrasında, eşyanın gümrük

kıymetinin belirlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde tespit edilecek değere, şayet söz konusu standartlara göre tespit edilecek kıymetin, taşıt araçlarının emsal kıymetinden düşük olması halinde, söz konusu araçların emsal kıymetine gönderme yapılmaktadır. Oysa (GATT)'nin VII. Maddesi Uygulanmasına Dair Anlaşmanın EK I, Yorum Notları, Genel Not kısmının, "Genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin uygulanması" başlıklı bölümünde, anılan muhasebe ilkelerinin, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde hangi ekonomik değer ve kaynağın aktif ve pasif olarak kaydedileceği bunlardaki değişikliklerin nasıl ölçüleceği ve açıklanacağı hususunda anlaşmaya taraf ülkelerde yeknesaklığın sağlanması, uygulanması gereken yöntemlerden, örneğin, indirgeme veya hesaplanmış kıymet yöntemlerini oluşturan unsurlardan, alışlagelmiş kar ve genel harcamaların değerlendirilmesinde kullanılabilmesinin amaçlandığı ifade edilmiş, ancak başlı başına gümrük kıymetinin saptanmasında kullanılabilmesine dair bir ibareye yer verilmemiştir. Diğer taraftan, davaya konu olup, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde iki ayrı ölçütten yüksek olanının esas alınmasının öngören Gümrük Yönetmeliği düzenlemesinin, 4458 sayılı Kanununun 26'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendinde yer alan, gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistemin benimsenmesini yasaklayan hükmü ile aynı fıkranın (d) bendindeki keyfi ve fiktif kıymetlerin esas alınamayacağını ifade eden düzenlemesine aykırı olduğu saptanmıştır.

Bu bakımdan; davaya konu yönetmelik değişikliği ile getirilen kıymet belirleme yönetmenin, üst hukuk normu olan (GATT)'nin VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun yukarıda yer verilen kıymet tespitine ilişkin hükümlerine, verginin belirgin olması ile kıyas yasağı ilkelerine uygun olmaması nedeniyle hukuka aykırıdır.

Açıklanan nedenle, dava konusu düzenlemenin iptaline karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı H. Hüseyin TOK'un Düşüncesi: Dava 31.03.2012 tarihli ve 28250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 13'üncü maddesi ile Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesine 6'ncı fıkra olarak eklenen, "Tam muafiyet suretiyle geçici ithalat izni verilen ticari kullanıma mahsus taşıtların serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda, eşyanın gümrük kıymeti Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde tespit edilecek değerdir. Söz konusu standartlara göre tespit edilecek kıymet, taşıt araçlarının emsal kıymetinden düşük olamaz." yolundaki düzenlemenin iptali istemiyle açılmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacının, finansal kiralama mevzuatına göre ithalat vergilerinden muaf olarak geçici ithal ettiği ve kullandığı uçakların kiralama süresi dolduktan sonra serbest dolaşıma girişini gerçekleştirmek ve bu suretle söz konusu uçakları edinmek amacıyla ihtirazi kayıtlı ödemediği vergiye ilişkin beyannamede finansal kiralama sözleşmesinde kararlaştırılan bedelin eşyanın kıymeti olarak esas almak suretiyle işlem yapılması gerektiğini öne sürerek, bu işlemin dayanağı olan dava konusu düzenlemenin iptaline karar verilmesini talep ettiği anlaşılmaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun " Geçici ithalat rejimi" başlığını taşıyan 128'inci maddesinde; Geçici ithalat rejiminin, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Yurt dışından finansal kiralama yöntemiyle geçici olarak yapılacak ithalatlarda, bu rejim hükümlerinin esas alınacağı, finansal kiralamaya konu eşyanın bekleme süresi dolduktan sonra yurt dışı edilmeyip ithal edilmesi durumunda da, Gümrük Kanununun serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekeceği tabiidir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 ve müteakip maddelerinde, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir, 26'ncı maddesinde de; 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenmeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, a) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşmanın, b) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin, c) Bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlere ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği, anılan kanunun 26'ncı maddesinde de, 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, a) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşmanın, b) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin, c) Bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda, geçici ithalata konu olan eşyanın serbest dolaşıma tabi tutularak kesin ithalat yapılması halinde eşyanın kıymetinin belirlenmesinde yukarıda belirtilen yasa hükümlerinde öngörülen esas ve ölçülerin uygulanması zorunlu olduğundan, finansal kiralama süresi dolduktan sonra serbest dolaşımı sokulacak eşyanın kıymetinin belirlenmesinde esas alınacak kuralları belirleyecek yönetmelik hükmünün, yukarıda belirtilen yasa hükümlerinde belirtilen esas ve ölçülere uygun olması gerekir. Dolayısıyla, serbest dolaşıma sokulacak eşyanın gümrük kıymetinin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde tespit edilecek değeri esas alınmak suretiyle yürürlüğe konulan dava konusu yönetmelik hükmü üst hukuk normlarına aykırı olduğundan anılan yasa hükümlerine uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davanın kabulü ile 31.3.2012 tarihli ve 28250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 13'üncü maddesi ile Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesine eklenen 6'ncı fıkranın iptaline karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Dava; 31.3.2012 gün ve 28250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanamam, Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 13'üncü maddesiyle Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesine 6'ncı fıkra olarak eklenen, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat izni verilen ticari kullanıma mahsus taşıtların serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda eşyanın gümrük kıymetinin, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde tespit edilecek değer olduğu; söz konusu standartlara göre tespit edilecek kıymetin, taşıt araçlarının emsal kıymetinden düşük olamayacağına ilişkin düzenlemelerin iptali istemiyle açılmıştır.

Uyuşmazlıkta, davacı, finansal kiralamaya konu ettiği uçakların finansal kiralama süresi sonunda serbest dolaşıma girişini sağlamak amacıyla verdiği beyannameye ilişkin ihtirazi kayıt dilekçesinde, anılan düzenlemede öngörülen standartlar esas alınarak beyan edilen kıymet yerine finansal kiralama sözleşmesinde daha önce kararlaştırılan bedelin esas alınması gerektiğini iddia etmekte ve bunu sağlamak amacıyla düzenlemenin iptalini istemektedir.

Geçici ithalat rejimi, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 128'inci maddesine göre serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim olup, yurt dışından yapılan finansal kiralamalarda da bu rejim hükümleri uygulanmaktadır. Finansal kiralamaya konu eşyanın süresi sonunda yurt dışı edilmeyip ithal edilmesi durumunda ise, Gümrük Kanununun serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Serbest dolaşıma girişinde ise eşyanın gümrük kıymetinin, GATT Anlaşması, GATT'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma ile 4458 sayılı Kanunun bu konu ile ilgili hükümlerine göre tespit edilmesi gerektiğinden, dava konusu yönetmelik değişikliği ile düzenlenen esasların , bu hükümlere uygunluğunun incelenmesi gerekmektedir.

Normlar hiyerarşisine göre; yukarıdan aşağıya doğru "Anayasa", "Kanun", "Kanun Hükmünde Kararname", "Tüzük", "Yönetmelik" ve "diğer alt düzenleyici işlemler" şeklinde sıralanan normlardan, alt kademede yer alanın, üst kademedeki norma aykırı olması veya onun kapsamını aşan düzenlemeler içermesi mümkün değildir. Bu sıralamanın tabii bir sonucu olarak, normlar hiyerarşisinde üst kademedede yer alan yasal kurallara aykırı düzenleyici tasarrufların idare tarafından yürürlüğe konulmasının açıklanan ilkeye aykırılık oluşturacağı tartışmasıdır.

12.5.1988 tarihli ve 3447 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 30.7.1988 tarihli ve 88/13194 sayılı Kararname ile onaylanan " Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Ek I, Yorum Notları, Genel Not kısmının, "Genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin uygulanması " başlıklı bölümünün 1'inci maddesinde, genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin, hangi ekonomik kaynak ve yükümlülüklerin aktif ve pasifler ile bunlardaki değişikliklerin nasıl ölçüleceği, ne tür bilgilerin açıklanması gerektiği ve nasıl açıklanacağı ve hangi mali tabloların hazırlanması gerektiğine dair, bir ülkede, belli bir zamanda mevcut genel mutabakatı veya kararı belirleyici kapsamlı desteğini havi kurallar anlamında olduğu ; bu kuralların genel uygulamaya ilişkin geniş yönergeler olması mümkün olduğu gibi ayrıntılı uygulama ve yöntemler de olabileceği ; 2'nci maddesinde, bu anlaşma uyarınca, her bir tarafın gümrük idaresinin, söz konusu maddeye uygun olarak ülkedeki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu bir şekilde hazırlanmış bilgileri kullanacağı; örneğin, 5'inci madde (indirgeme yöntemini düzenleyen madde) uyarınca alışılmış kar ve genel harcamaların, ithal ülkesinde genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmış bilgiler kullanılarak belirleneceği; öte yandan 6'ncı madde (hesaplanmış Kıymet yöntemini düzenleyen madde) uyarınca alışılmış kar ve genel harcamaların tespitinin, üretim ülkesinde genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmış bilgiler kullanılarak yapılacağı; diğer bir örnek olarak, ithal ülkesince üstlenilen, 8'inci maddenin 1 b) ii) paragrafında öngörülen bir unsurun değerlendirilmesi, bu ülkede genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmış bilgi kullanılmak suretiyle yapılabileceği ifade edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeyle kamu gücüne dayalı tahsil edilen bütün yükümlülüklerin yasayla düzenlenmesi zorunluluğu getirilerek anayasal güvenceye alınmıştır. Anılan maddede karşılığını bulan "verginin yasallığı ilkesi" olarak tanımlanan ilke gereği vergiler ancak yasama organının

yetkisi dahilinde konulabilir, değiştirilebilir ya da kaldırılabilir. Bu ilkenin vergi hukuku açısından en önemli sonuçlarından biri verginin belirgin olması ilkesi diğeri ise kıyas yasağıdır. Verginin belirgin olması ilkesi gereğinin bir sonucu olarak vergi yasalarında; verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olayın mutlaka yer alması gerekmektedir. Doğrudan ve dolaylı şekilde verginin kaynağını oluşturan ve vergi borcunu doğuran ekonomik değerler verginin konusunu oluşturur ve verginin yasallığı ilkesinin gereği uygulanacak verginin konusunun, yani hangi ekonomik değer üzerinden alınacağına yasaında açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Kanuna göre daha alt düzeyde yer alan idari düzenlemelerde, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak düzenleme yetkisi kullanılabilir ise de bu yetkinin, mükellefler aleyhine yasaların uygulanmasının daraltılması veya genişletilmesi ya da verginin yasallığı ilkesi gereğince vergi konulması sonucunu doğuracak bir nitelik taşımamasına olanak bulunmamaktadır. Yasada yer almayan ancak nitelikleri ve koşulları ile üzerinden vergi alınacak ekonomik değere benzeyen bir değer üzerinden vergi alınması halinde kıyas yoluyla vergi alınmış olunacaktır ki bu da verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesi anlamına gelecektir.

4458 sayılı Kanununun, 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli, satış bedelinin ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu öngörülmüştür. Anılan 27 ve 28'inci maddelerde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilaveler ile dahil edilmeyecek giderler sayılmış olup, 26'ncı maddenin 2'nci fıkrasında, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilaveler için nesnel ve ölçülebilir verilerin esas alınacağı belirtilmiştir. Gümrük kıymetinin bu madde hükümlerine göre belirlenememesi durumunda, 25'inci maddenin 2'nci fıkrasında belirlenen 4 bent halinde sıralanan yöntemler sırasıyla uygulanacaktır. Bunlar, a) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen eşyanın satış bedeli, b) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli, c) İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet, d) ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27'nci maddenin 1'inci fıkrasının (e) bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymettir.

Diğer taraftan; Kanununun 26'ncı maddesinde, açıklanan 24 ve 25'inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, a) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin anlaşmanın, b) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci maddesinin, c) Bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği düzenlenmiştir.

Sözü edilen düzenlemelerden açıkça görüleceği üzere, gerçekleştirilen bir ithalatta ödenmesi gereken gümrük vergisinin konusu, bir başka deyişle, ithal eşyasının gümrük kıymeti, satış bedeli, satış bedeli ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Davada iptali istenilen Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesine 6'ncı fıkrasında, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde tespit edilecek değere, şayet söz konusu

standartlara göre tespit edilecek kıymetin, taşıt araçlarının emsal kıymetinden düşük olması halinde, söz konusu araçların emsal kıymetine gönderme yapılmaktadır. Oysa (GATT)'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Ek I, Yorum Notları, Genel Not kısmının, "Genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin uygulanması" başlıklı bölümünde, anılan muhasebe ilkelerinin, eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde hangi ekonomik değer ve kaynağın aktif ve pasif olarak kaydedileceği, bunlardaki değişikliklerin nasıl ölçüleceği ve açıklanacağı hususunda anlaşmaya taraf ülkelerde yeknesaklığın sağlanması, uygulanması gereken yöntemlerden, örneğin, indirgeme veya hesaplanmış kıymet yöntemlerini oluşturan unsurlardan, alışılmalı kar ve genel harcamaların değerlendirilmesinde kullanılabilmesinin amaçlandığı ifade edilmiş, ancak başlı başına gümrük kıymetinin saptanmasında kullanılabileceğine dair bir ibareye yer verilmemiştir. Diğer taraftan, davaya konu olup, ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde iki ayrı ölçütten yüksek olanının esas alınmasını öngören Gümrük Yönetmeliği düzenlemesinin, 4458 sayılı Kanununun 26'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendinde yer alan, gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistemin benimsenmesini yasaklayan hükmü ile aynı fıkranın (d) bendindeki keyfi ve fiktif kıymetlerin esas alınamayacağını ifade eden düzenlemesine aykırı olduğu saptanmıştır.

Bu bakımdan; davaya konu yönetmelik değişikliği ile getirilen kıymet belirleme yönteminin, üst hukuk normu olan (GATT)'nın VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun yukarıda yer verilen kıymet tespitine ilişkin hükümlerine, verginin yasallığı ilkesi ile bu ilkenin vergi hukuku açısından en önemli sonuçlarından biri olan verginin belirgin olması ile kıyas yasağı ilkelerine uygun olmaması nedeniyle hukuka aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, 31.3.2012 gün ve 28250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 13'üncü maddesiyle Gümrük Yönetmeliğinin 386'ncı maddesine 6'ncı fıkra olarak eklenen düzenlemenin iptaline, aşağıda dökümü yapılan 270,25 (ikiyüzyetmişTürklirasıyirmibeşkuruş) Türk lirası yargılama giderinin davalı idare üzerinde bırakılmasına, davacı vekili lehine yürürlükteki Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca, 1.500.- (BinbeşyüzTürklirası) Türk Lirası vekalet ücretinin davalı İdareden alınarak davacıya verilmesine, posta ücretinden artan 72.- (Yetmişiki) Türk lirası tutarın istemi halinde davacıya iadesine, kararın tebliğ tarihini izleyen 30 (otuz) gün içinde Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 25.5.2015 gününde oybirliği ile karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
Ali ATAGÜN	Gürsel CEYLAN	Nurdane TOPUZ	Mahmut VURAL	Fatih CİHANGİR

Yargılama Giderleri

Başvuru Harcı :50,45 TL

Karar Harcı :57.60 TL

Yürütmenin Durdurulması Harcı :50,45 TL

Vekalet Harcı : 3,75 TL

Posta Gideri :108,00 TL

Toplam :270,25 TL